

Audience publique du 21 mars 2012

Recours formé par la société anonyme ..., ...,
contre des décisions de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur la fortune

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 28472 du rôle et déposée le 11 avril 2011 au greffe du tribunal administratif par Maître Bertrand CHRISTMANN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ..., établie et ayant son siège social à L-..., immatriculée au Registre de Commerce et des Sociétés de Luxembourg sous le numéro B ..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2003 et du bulletin de l'impôt sur la fortune 2003, les deux datés du 10 septembre 2008, ainsi que du bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2004 et du bulletin de l'impôt sur la fortune 2004, les deux datés du 16 septembre 2009, tous émis par le bureau d'imposition Luxembourg sociétés 6 de l'administration des Contributions Directes ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 11 juillet 2011 ;

Vu le mémoire en réplique déposé par Maître Bertrand CHRISTMANN au greffe du tribunal administratif le 12 août 2011 pour la demanderesse ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins critiqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Audrey SEBE, en remplacement de Maître Bertrand CHRISTMANN, et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 12 mars 2012.

Il résulte des pièces versées en cause et en particulier du dossier fiscal que la société anonyme ..., ci-après « la société ... », déposa sa déclaration de fortune au titre de l'année 2003 au bureau d'imposition Luxembourg sociétés 6 de l'administration des Contributions Directes en date du 2 janvier 2007, en y indiquant une valeur unitaire de ...- euros.

Suite à cette déclaration de fortune, le bureau d'imposition Luxembourg sociétés 6 informa la société ... par courrier du 9 juillet 2008 de son intention de s'écarter de sa déclaration fiscale dans le cadre de la fixation de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2003, en fixant cette valeur à ...- euros.

Par un courrier daté du 28 juillet 2008 de son mandataire, la société ..., la société ... fit part de ses observations et objections au bureau d'imposition Luxembourg sociétés 6.

En date du 10 septembre 2009, le bureau d'imposition Luxembourg sociétés 6 émit le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2003 fixant une assiette nouvelle et le bulletin de l'impôt sur la fortune 2003 corrélatif.

Par un courrier de la société ...du 21 octobre 2008, la société ... adressa au directeur de l'administration des Contributions directes une réclamation à l'encontre du bulletin de l'impôt sur la fortune au titre de l'année 2003.

En ce qui concerne la déclaration de la fortune au 1^{er} janvier 2004, le bureau d'imposition Luxembourg sociétés 6 informa la société ... par courrier de son intention de s'écarter de sa déclaration fiscale, en fixant cette valeur à ...- euros.

En date du 4 septembre 2009, la société ...adressa un courrier au bureau d'imposition Luxembourg sociétés 6 en faisant part des objections de la société

Par courrier du 15 décembre 2009 adressé au bureau d'imposition Luxembourg sociétés 6, le litismandataire de la société ... sollicite une réponse au courrier du 4 septembre 2009 précité, courrier auquel le bureau d'imposition Luxembourg sociétés 6 répondit par e-mail du 4 janvier 2010 en informant le litismandataire que la société ... aurait reçu les bulletins d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2004 et de l'impôt sur la fortune 2004 en date du 17 septembre 2009. Ledit litismandataire ayant toutefois maintenu que la société ... n'aurait pas reçu lesdits bulletins et ayant sollicité en date du 10 février 2010 une nouvelle notification desdits bulletins, l'administration des Contributions directes envoya à la société ... en date du 3 mars 2010 des copies des bulletins en question.

Le 2 juin 2010, la société ... fit introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes à l'encontre du bulletin de l'impôt sur la fortune au titre de l'année 2004, ainsi qu'à l'encontre du bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2004.

A défaut de réaction lui parvenue de la part du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après « *le directeur* », la société ... a fait introduire, par requête déposée le 11 avril 2011 au greffe du tribunal administratif, un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2003, du bulletin de l'impôt sur la fortune 2003, du bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2004 et du bulletin de l'impôt sur la fortune 2004.

Recevabilité

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant tranché les mérites d'une réclamation contre un bulletin d'imposition. Lorsqu'une réclamation au sens du paragraphe 228 AO a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant peut considérer la réclamation comme rejetée et il peut interjeter un recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ; dans ce cas le délai de recours de trois mois ne court pas.

Le tribunal est dès lors compétent pour connaître du recours principal en réformation introduit à l'encontre des bulletins litigieux.

La partie étatique soulève toutefois l'irrecevabilité du recours principal en réformation pour autant qu'il se rapporte aux bulletins relatifs à l'année d'imposition 2004, et ce au motif que le recours n'aurait pas été introduit conformément à l'article 8 (3) 3 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives : à cet égard, le délégué du gouvernement affirme que la réclamation du 2 juin 2010 telle que dirigée contre les bulletins de l'année 2004, lesquels auraient été émis le 16 septembre 2009, serait tardive pour ne pas avoir été introduite endéans le délai légal de trois mois tel que prévu par le paragraphe 228 AO. Si la société ... affirmerait certes ne pas avoir réceptionné les bulletins litigieux le 16 septembre 2010, elle verserait toutefois copie de ces mêmes originaux à l'appui de son recours, et non les duplicata lui adressés à sa demande expresse en date du 3 mars 2010, lesquels se présenteraient sous une forme imprimée légèrement différente des originaux et seraient munies de la mention « Copy », le délégué du gouvernement en déduisant que la société ... aurait dès lors reçu les bulletins originaux se rapportant à l'année d'imposition 2004 en temps utile, de sorte qu'elle aurait été parfaitement en mesure d'exercer les voies de recours y relatifs endéans le délai légal de trois mois.

Si la société ... a dans un premier temps maintenu son argumentation initiale, consistant à soutenir qu'elle n'aurait pas reçu initialement les bulletins de l'année 2004, et qu'elle aurait dû en demander une « nouvelle » notification pour ne se les voir communiqués qu'en date du 3 mars 2010, son litismandataire a admis oralement à la barre que la société ... avait bien reçu initialement lesdits bulletins - encore qu'il se soit rapporté à prudence de justice en ce qui concerne la date exacte de notification de ces bulletins -, mais que lui-même n'en avait pas été informé par la société

Il est dès lors constant en cause que la société ... a bien réceptionné les bulletins de l'année 2004, tandis qu'il résulte du dossier fiscal que ces bulletins ont été expédiés le 17 septembre 2009, le dossier fiscal comportant un e-mail adressé au représentant de la demanderesse précisant que les bulletins en question auraient été notifiés le 17 septembre 2009, tandis qu'une mention manuscrite et une demande de duplicata interne à l'administration indiquent que les bulletins ont été émis la veille, à savoir le 16 septembre 2009. Enfin, il résulte encore des pièces versées par la partie demanderesse, parmi lesquelles figurent effectivement les bulletins originaux - lesquels se distinguent notamment des duplicata par le fait que ces derniers contiennent en filigrane la mention explicite « Copy » - que lesdits bulletins ont été établis le 16 septembre 2009, de sorte à corroborer l'affirmation qu'ils ont été expédiés le lendemain. Or, conformément au règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 portant exécution du paragraphe 211 AO, la notification par simple lettre est présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste : aussi, encore que le litismandataire se soit rapporté en l'espèce à la sagesse du tribunal en ce qui concerne la date de notification desdits bulletins - sans cependant contester leur envoi, contestation en tout état de cause non recevable au vu de la présence de ces mêmes bulletins parmi les pièces versées en cause par la demanderesse - il résulte de cette disposition que la notification de ces bulletins est présumée avoir été effectuée le 20 septembre 2009, de sorte que la réclamation introduite à l'encontre de ces bulletins en date du 2 juin 2010, soit plus de 7 mois après la réception des bulletins, doit être considérée comme tardive pour ne pas avoir été introduite endéans le délai de réclamation de trois mois prévu sous peine de forclusion par le paragraphe 228 AO.

Or, un bulletin d'imposition ne peut être directement déféré au tribunal administratif que lorsqu'une réclamation au sens du paragraphe 228 AO ou, le cas échéant, une demande en application du paragraphe 131 AO a été introduite et qu'aucune décision directoriale définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande : en d'autres termes, un bulletin ne peut être directement déféré au tribunal que s'il a, préalablement et valablement, fait l'objet d'une réclamation à laquelle le directeur n'a pas répondu endéans le délai de 6 mois lui imparti.

Dès lors, étant donné en l'espèce que le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2004 et le bulletin de l'impôt sur la fortune 2004 n'ont pas fait préalablement l'objet d'une réclamation valable auprès du directeur, le recours sous analyse encourt l'irrecevabilité dans la mesure où il porte sur lesdits bulletins.

La partie étatique soulève encore, pour le surplus, l'irrecevabilité du recours pour *obscuri libelli*, au motif que la requête introductive d'instance n'indiquerait pas clairement les faits et moyens invoqués, la partie étatique reprochant à la requête de se limiter à la constatation que les provisions pour les avances accordées à diverses sociétés n'auraient pas été exonérées par le bureau d'imposition, sans pour autant contenir la moindre précision quant à l'objet exact de cette contestation, à savoir la nature exacte et l'origine de ces avances, ni aucune explication concrète quant à la structure sociétaire liant la demanderesse aux autres sociétés impliquées dans ce litige quant aux relations pécuniaires entretenues avec celles-ci.

En effet, en vertu de l'article 1^{er}, alinéa 2 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, une requête introductive d'instance à déposer auprès du tribunal administratif doit notamment contenir, en dehors d'un exposé sommaire des faits, les moyens invoqués à l'appui du recours. Si en règle générale l'exception de libellé obscur admise se résout par l'annulation de la requête introductive d'instance ne répondant pas aux exigences fixées par le texte légal en question, il convient dans le cadre de la loi du 21 juin 1999 d'avoir égard à son article 29 qui dispose que « *l'inobservation des règles de procédure n'entraîne l'irrecevabilité de la demande que si elle a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense* ».

Or en l'espèce, non seulement la partie demanderesse mentionne des moyens de droit devant, selon elle, conduire à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins utilement déférés, mais force est encore au tribunal de constater que la partie publique a pris position par rapport à ces moyens, de sorte qu'en l'absence de grief effectif porté aux droits de la défense de l'Etat, le moyen d'irrecevabilité pour libellé obscur est à écarter.

Le recours principal en réformation dirigé contre le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2003 et le bulletin de l'impôt sur la fortune 2003 doit être considéré comme recevable pour avoir été introduit dans le délai de la loi et, comme retenu ci-avant, dans les formes de la loi.

Quant au recours subsidiaire en annulation, dont la partie étatique soulève l'irrecevabilité, il convient de relever que le tribunal n'est appelé à statuer sur la recevabilité de la demande subsidiaire en annulation qu'à défaut de recevabilité de la demande principale en réformation.

Compte tenu de la conclusion ci-avant retenue, il n'y a dès lors pas lieu d'analyser le recours en annulation, introduit à titre subsidiaire.

Quant au fond

Le tribunal venant ci-avant de déclarer le recours irrecevable dans la mesure où il est dirigé contre le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2004 et le bulletin de l'impôt sur la fortune 2004, son analyse des moyens échangés de part et d'autre au fond se limitera au bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2003 et au bulletin de l'impôt sur la fortune 2003, c'est-à-dire à l'exclusion des questions ayant trait à l'année 2004, dont la question des avances accordées aux sociétés ..., ... et

En ce qui concerne les bulletins de l'année 2003, la société ... expose avoir effectué dans le cadre de sa déclaration de fortune au titre de l'année 2003 établie en date du 29 novembre 2006 une provision sur l'avance accordée à une société ..., laquelle détenait une participation importante dans une société de droit néerlandais ..., qui aurait connu des difficultés jusqu'à sa liquidation en 2004. Si la société ... n'avait certes pas acté de correction de valeur sur ... dans son bilan, la société ... aurait, de son côté, par mesure de prudence, pris en compte le risque de non-recouvrement de sa créance sur ..., et donc corrigé la valeur de sa créance en la rapportant à son montant estimé de réalisation, c'est-à-dire zéro.

Elle expose encore avoir également effectué une provision sur une avance accordée à une société ...et, suite au risque d'insolvabilité du débiteur, puis de son décès, elle aurait, par mesure de sauvegarde, acté une correction de valeur, et l'aurait également rapportée à son montant estimé de réalisation, c'est-à-dire zéro.

Elle s'empare en droit de l'article 23 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (ci-après « LIR ») pour en déduire qu'il serait permis au contribuable de constituer des provisions à hauteur du montant d'exploitation ; elle affirme par ailleurs qu'il serait possible d'évaluer le montant d'exploitation à zéro lorsque le risque de non-recouvrement de la créance serait maximal, la société ... invoquant à ce sujet plus particulièrement l'article 21 LIR, dont il résulterait que l'inscription de provisions pour risques et charges serait obligatoire.

La société ... expose ensuite qu'en matière fiscale tout comme en matière comptable, le principe serait celui d'une image fidèle à la réalité, principe qui commanderait que l'entreprise inscrive dans son bilan tous les risques et charges dont la survenance serait probable. Par ailleurs, afin de respecter le principe de spécialité des exercices, seule la valeur à la date de clôture de l'exercice comptable devrait être prise en compte, valeur qui devrait être évaluée uniquement en fonction des faits et circonstances connus à la date de clôture de l'exercice, tout fait postérieur étant à négliger.

Affirmant que comme le risque de non-recouvrement des avances à la fin des exercices sociaux de 2003 et 2004 était maximal, ce serait à bon droit qu'elle avait opéré les provisions sur les avances accordées aux sociétés ... et

La société ... reproche ensuite également aux bulletins critiqués d'avoir refusé d'exonérer les avances consenties à des sociétés ..., ... et ..., au motif que celles-ci n'auraient pas été déduites comme dettes auprès des filiales, la société ... estimant, en ce qui concerne ce motif de refus, qu'elle ne serait pas responsable du traitement comptable appliqué aux avances dans les filiales.

Elle affirme par ailleurs que le traitement appliqué à ces avances serait identique à celui des années antérieures à l'année fiscale de 2003, l'administration des Contributions directes n'ayant prétendument jamais remis en cause le traitement de ces avances : par conséquent, la société ... aurait logiquement continué d'exonérer les avances accordées alors que cette exonération n'aurait pas été contestée par l'administration des Contributions directes.

La partie étatique, de son côté, relève que les bilans de la société ... au 31.12.2003 et 31.12.2004 auraient été établis, déposés et publiés en dehors des délais légaux, à savoir le 30 mars 2007 : or, à cette époque, les créances litigieuses avaient d'ores et déjà été recouvrées de manière intégrale, de sorte qu'elle estime que la société ... ne saurait valablement faire inscrire les deux provisions afférentes aux bilans respectifs pour un risque d'insolvabilité qui n'existait plus et dont les éléments contenus dans le dossier fiscal laissent présumer qu'il n'avait jamais existé.

La partie étatique relève de surcroît que la société ... resterait en défaut de rapporter la preuve de la non-récupérabilité des créances litigieuses, et ce alors que la preuve des faits la libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt lui appartiendrait. Dans cet ordre d'idées, elle souligne que la société ..., qui aurait détenu la société ... à 100% , n'avait pour sa part pas acté de correction de valeur dans son bilan et que nonobstant le fait que la participation dans la société ... constituait la seule activité de la société ... et que la société ... n'avait apparemment pas de ressources financières, la société ... avait néanmoins été en mesure de rembourser de manière soudaine et intégrale la dette à la société ... d'un montant de ...- euros.

Par ailleurs, en ce qui concerne la créance sur la société ..., également remboursée de manière intégrale au moment de l'établissement des bilans le 30 mars 2007, la partie étatique relève que cette société n'était à considérer à aucun moment comme insolvable alors qu'elle détenait un immeuble en France ; aussi, elle estime que l'inscription des provisions litigieuses aux bilans respectifs en date du 30 mars 2007 avait pour seule finalité la réduction de la valeur unitaire au montant de ...- euros afin d'échapper ainsi au paiement de l'impôt sur la fortune.

La société ..., confrontée à cette argumentation, estime pour sa part qu'il serait nécessaire de ne prendre en compte que les éléments connus à la date de clôture des exercices pour l'année pour laquelle le bulletin d'imposition est établi : aussi, il n'y aurait pas lieu de prendre en considération des faits et circonstances qui se seraient révélés postérieurement à 2002 respectivement 2003.

Elle souligne encore que chaque exercice annuel devrait respecter le principe de spécialité des exercices ; dès lors, seule la valeur du bien à la date de clôture de l'exercice comptable devrait être prise en compte et cette valeur devrait être évaluée uniquement en fonction des faits et circonstances connus à la date de clôture de l'exercice, tout fait postérieur étant à négliger.

En l'espèce, elle affirme qu'il ressortirait des faits et circonstances connus en 2002 et 2003 que les avances consenties aux sociétés ... et ...n'étaient pas recouvrables ; en ce qui concerne la créance sur la société ..., la société ..., filiale d'..., aurait présenté des difficultés financières avant d'être liquidée en 2004. Quant à l'avance accordée à la société ..., elle affirme qu'en 2002, l'état du marché immobilier se serait détérioré et que l'associé de la société ...était décédé, ce qui aurait provoqué des dysfonctionnements dans cette société.

Le tribunal constate qu'en l'espèce la société ... critique les bulletins déferés dans la mesure où la valeur d'exploitation de diverses avances aurait été fixée à hauteur de leur valeur nominale, sans tenir compte des provisions inscrites dans les comptes en raison du risque maximal supputé d'un non-recouvrement desdites créances.

Le tribunal constate encore que la particularité du cas d'espèce réside dans le fait que lesdits bulletins, relatifs à l'année 2003, ont seulement été établis en septembre 2008 sur base d'une déclaration établie fin 2006 et adressée début 2007 à l'administration des Contributions directes, et ce au vu des bilan et comptes sociaux de l'année 2003 de la société ... établis, déposés et publiés en mars 2007 : or, si lesdits comptes prévoyaient des provisions pour créances irrécupérables, lesdites créances avaient, à la date d'établissement du bilan et des comptes sociaux et de l'émission des bulletins déferés, été intégralement recouvrées.

La question soumise au tribunal se départage dès lors en deux volets, à savoir, d'une part, les conditions dans lesquelles une créance peut être considérée comme irrécouvrable et faire l'objet d'une provision afférente, respectivement d'une correction de valeur, et d'autre part, la date de la prise en compte d'une telle correction de valeur, respectivement la date de la fixation de la valeur d'exploitation.

En ce qui concerne le premier volet, il convient, à l'instar de la partie étatique, de prime abord de rappeler que d'une manière générale l'administration de la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable, ce principe étant inscrit à l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives.

Ensuite, en ce qui concerne l'évaluation des créances, il échet de se référer aux dispositions de la loi d'évaluation (« *Bewertungsgesetz* », ci-après « *BewG* ») du 16 octobre 1934 dont le paragraphe 10, alinéa 1^{er} déclare que, sauf dispositions contraires, l'évaluation doit se faire sur la base de la valeur estimée de réalisation (« *gemeiner Wert* »). Le paragraphe 14 BewG pour sa part règle notamment l'évaluation des créances en capital, lesquelles sont à évaluer selon la méthode prévue par la loi pour ce genre de valeurs, c'est-à-dire, dans la plupart des cas, selon la valeur estimée de réalisation qui fait l'objet du paragraphe 10 BewG. Comme pour toutes les autres valeurs, deux éléments entrent en ligne de compte pour l'évaluation : l'existence ou le principe de la créance ou de la dette, et sa valeur. Les créances doivent en principe être retenues pour leur valeur nominale. La loi prévoit cependant certaines dérogations : ainsi, le paragraphe 14, alinéa 2 BewG précise que les créances irrécouvrables ne sont pas prises en considération (« *Forderungen, die uneinbringlich sind, bleiben ausser Ansatz* ») : celles-ci sont alors retenues pour zéro à condition qu'elles soient effectivement irrécouvrables, les créances simplement litigieuses ou douteuses étant pour leur part évaluées à leur valeur probable de recouvrement, compte tenu de toutes les circonstances du cas, c'est-à-dire qu'il faut prendre en considération tous les faits importants pour l'évaluation, même ceux qui, sans être connus, existaient déjà à la date de l'évaluation et auraient pu être constatés par une révision ultérieure, les circonstances qui ne pouvaient pas encore être envisagées à la date de l'évaluation restant par contre sans influence¹.

Plus particulièrement, pour qu'une créance puisse être considérée comme étant effectivement irrécouvrable, et puisse, le cas échéant, donner lieu à constatation d'une

¹ Voir E. Maquil, L'évaluation des biens et des droits, Etudes fiscales, 1968/74, n° 24/25/44, pp.42-43

correction de valeur, elle doit répondre à un certain nombre de critères, à savoir notamment que le risque de non-recouvrement doit être nettement précisé et individualisé, c'est-à-dire qu'il doit concerner une créance déterminée et non pas un risque général, lié à la conjoncture par exemple et qu'il doit pouvoir être déterminé avec une certaine certitude, notamment au vu d'événements qui rendent probables la perte, tel que par exemple l'absence de réponse aux relances successives, ou encore l'existence de procédures contentieuses².

En l'espèce, encore que la partie demanderesse affirme avec force que les créances sur les sociétés ... (par l'intermédiaire de la société ...) et ...auraient été irrécouvrables, elle ne fait qu'état de manière imprécise de « *difficultés* » dont ... aurait été victime, et du décès à une date indéterminée de l'associé - non identifié - de la société ..., ce qui aurait entraîné des « *dysfonctionnements* » dans cette société, la demanderesse affirmant encore, en ce qui concerne la société ..., que le marché immobilier se serait détérioré en 2002.

Or, de telles affirmations vagues, qui de surcroît ne sont étayées par aucune pièce probante, ne suffisent ni à l'obligation générale à charge du contribuable de rapporter la preuve des faits réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable tel que résultant de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 précitée, ni aux règles précitées régissant l'évaluation du risque de non-recouvrement, la charge de la preuve incombant en l'espèce à la demanderesse devant de surcroît être considérée comme particulièrement sévère, alors que la prétendue irrécupérabilité desdites créances se heurte à des éléments du dossier qui tendent précisément à énerver les affirmations de la demanderesse, à savoir le fait que la société ..., qui détenait une participation de l'ordre de 100 % dans ..., n'avait pour sa part provisionné aucune créance douteuse ou irrécupérable, et que les créances prétendument irrécouvrables ont toutefois été intégralement récupérées par la suite, sans que la demanderesse ne s'explique sur cet providentiel retour à meilleure fortune des deux sociétés concernées.

Il convient dès lors de retenir que c'est à bon droit que le bureau d'imposition compétent n'a pas pris en considération les provisions pour les avances accordées aux sociétés ... et ..., le risque de non-recouvrement de ces créances n'ayant été ni établi, ni même expliqué de manière crédible et édifiante.

En ce qui concerne le second volet de la question, à savoir la date d'évaluation de ces créances prétendument irrécouvrables, il convient de relever à titre superfétatoire - la conclusion retenue ci-avant par le tribunal se suffisant à elle-même pour débouter la demanderesse de son recours - que si conformément au paragraphe 63 BewG l'évaluation des biens - conformément aux principes énoncés ci-dessus en ce qui concerne les créances et en particulier les créances irrécouvrables - a lieu à la date de clôture de l'exercice qui précède la date-clé, c'est-à-dire en l'espèce au 31 décembre 2002 - le paragraphe 225a AO permet à l'administration, même d'office, de procéder à une fixation nouvelle de la valeur unitaire, notamment en cas de changement de la valeur extrinsèque de l'unité économique, étant souligné qu'en tout état de cause le fisc est habilité sous des conditions déterminées énoncées au paragraphe 222 AO, d'émettre un bulletin de redressement lorsque de nouveaux éléments de nature à augmenter l'imposition sont apparus suite à l'émission d'un premier bulletin.

Aussi, même à supposer pour les besoins de la discussion que les créances provisionnées par la demanderesse comme ayant été irrécouvrables aient été admises par l'administration des Contributions directes dans le cadre d'un premier bulletin - à supposer

² Voir A. Steichen, Manuel de droit fiscal – Droit fiscal spécial, T.2, n° 1322-1323.

encore que la demanderesse ait introduit sa déclaration de fortune endéans le délai lui imparti, c'est-à-dire avant le 31 mai 2003, et non pas comme en l'espèce fin 2006 - l'administration des Contributions directes aurait été en droit, au vu du providentiel recouvrement de ces créances, de redresser ledit bulletin en procédant à une fixation nouvelle de la valeur unitaire.

Il se dégage dès lors des développements qui précèdent que le recours est à rejeter comme étant non fondé.

La demanderesse réclame encore l'allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 2.500.- euros, demande qui, au vu de l'issue du litige, est à rejeter.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

déclare le recours tel que dirigé contre le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2004 et le bulletin de l'impôt sur la fortune 2004 irrecevable ;

le reçoit en forme en ce qui concerne le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2003 et le bulletin de l'impôt sur la fortune 2003 ;

le déclare cependant non fondé et en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu d'analyser le recours subsidiaire en annulation ;

rejette la demande en obtention d'une indemnité de procédure telle que formulée par la société ... ;

met les frais à charge de la partie demanderesse.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 21 mars 2012 par :

Marc Sünner, vice-président,
Claude Fellens, premier juge,
Thessy Kuborn, juge,

en présence du greffier Michèle Hoffmann

s. Hoffmann

s. Sünner

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 21.3.2012
Le Greffier du Tribunal administratif